



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Uplatňování DPH ve zdravotnictví

Application of VAT in Health Care

Student: Marcela Kobělušová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2014

## Zadání bakalářské práce

Student: **Marcela Kobělušová**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Specializace: 00 Účetnictví a daně  
Téma: Uplatňování DPH ve zdravotnictví  
Application of VAT in Health Care

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Základní pojmy daně z přidané hodnoty
  3. Základní pravidla pro uplatňování DPH ve zdravotnictví a jejich změny od 1. 4. 2012
  4. Praktické problémy uplatňování DPH ve zdravotnictví
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 5. 2013*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 664 s. ISBN 978-80-7263-813-0.
- PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 - 4 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 9. května 2014

A handwritten signature in cursive script, reading "Kobělušová", written over a horizontal dotted line.

Marcela Kobělušová

## Obsah

1	Úvod.....	5
2	Základní pojmy daně z přidané hodnoty.....	7
2.1	Plátce daně.....	7
2.1.1	Osoba povinná k dani .....	7
2.1.2	Plátci.....	7
2.1.3	Povinná registrace plátce.....	8
2.1.4	Dobrovolná registrace plátce .....	9
2.1.5	Skupinová registrace.....	9
2.1.6	Identifikované osoby .....	9
2.1.7	Registrace identifikované osoby .....	10
2.2	Předmět daně z přidané hodnoty .....	10
2.2.1	Obecně.....	10
2.2.2	Dodání zboží .....	11
2.2.3	Poskytnutí služby .....	12
2.2.4	Hlavní a vedlejší plnění.....	12
2.3	Sazba daně.....	12
2.3.1	Základní sazba.....	12
2.3.2	Snížená sazba .....	12
2.3.3	Výpočet sazby daně.....	13
2.3.4	Osvobození od daně bez nároku na odpočet .....	14
2.3.5	Osvobození zdravotní služby a dodání zdravotního zboží.....	15
2.3.6	Osvobození od daně s nárokem na odpočet .....	15
2.4	Nárok na odpočet daně a jeho krácení .....	15
2.4.1	Základní pravidlo .....	15
2.4.2	Nárok na odpočet daně v poměrné výši .....	17
2.4.3	Oprava odpočtu daně.....	17
2.4.4	Nárok na odpočet daně v krácené výši.....	18
2.4.5	Souběh obou typů částečného nároku na odpočet daně .....	20
2.4.6	Vyrovnání odpočtu daně .....	21
2.4.7	Úprava odpočtu daně.....	22
3	Základní pravidla pro uplatňování DPH ve zdravotnictví a jejich změny od 1. 4. 2012.....	25
3.1	Zdravotní služby osvobozené od daně .....	25

3.1.1	Zdravotní péče.....	27
3.1.2	Rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci zdravotních služeb.....	28
3.1.3	Zdravotnická záchranná služba .....	32
3.1.4	Veřejné zdravotní pojištění .....	32
3.2	Zdanitelné služby .....	33
3.3	Snížená sazba DPH .....	33
3.3.1	Snížená sazba daně podle přílohy č. 2 k zákonu o DPH .....	34
3.3.2	Snížená sazba daně podle přílohy č. 3 k zákonu o DPH .....	34
3.4	Dodání zdravotního zboží .....	35
3.5	Regulační poplatky.....	36
4	Praktické problémy uplatňování DPH ve zdravotnictví .....	37
4.1	Rok 2013 – Lékař vlastní ordinaci .....	37
4.1.1	Výstupy .....	37
4.1.2	Vstupy .....	40
4.2	Rok 2014 – Lékař vlastní ordinaci a prodeju se zdravotnickými potřebami .....	42
4.2.1	Nákup počítače – nárok na odpočet daně v krácené výši .....	43
5	Závěr .....	46
	Seznam použité literatury.....	47
	Seznam zkratk .....	50
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je jednou z nejsložitějších daní v daňové soustavě. Je jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. DPH je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). DPH je nepřímou daní, neplatí se jako samostatná částka, ale je obsažená v ceně zboží a služeb.

DPH je vysoce harmonizovaná v rámci Evropské unie (dále jen „EU“). Harmonizace byla provedena na základě Smlouvy o založení Evropského společenství (dále jen „ES“) přijetím specifické směrnice upravující DPH – Směrnice Rady o společném systému DPH.<sup>1</sup> Určení minimální sazby, stanovení toho, co je předmětem daně, výpočet základu daně, osvobození od daně, nárok na odpočet daně - všechna tato pravidla jsou harmonizována. Směrnice Rady o společném systému DPH stanovuje minimální výši základní sazby, která nesmí být nižší než 15 % a minimální výši snížené sazby, která nesmí klesnout pod 5 %. Většina zboží a služeb v České republice je zatížena základní sazbou, která od 1. 1. 2013 činí 21 %. Vybrané zboží a služby podléhají snížené sazbě, která nyní činí 15 %.

První část bakalářské práce vysvětluje základní pojmy o DPH. Je zde kladen důraz na pojmy významné pro aplikaci ve zdravotnictví, např. nárok na odpočet daně.

Druhá část je věnována základním pravidlům pro uplatňování DPH ve zdravotnictví a jejich změnám, které vešly v platnost 1. 4. 2012. Tímto dnem nabyly účinnosti zákony o zdravotních službách, specifických zdravotních službách a zdravotnické záchranné službě. Touto změnou je účinný zákon č. 375/2011 Sb., který představuje nejvýznamnější novelu § 58 zákona o DPH od okamžiku jeho vzniku. Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) po konzultaci s Ministerstvem zdravotnictví vydalo k 1. 1. 2013 Informace k uplatnění DPH u zdravotnických prostředků. Jsou zde vymezeny změny v oblasti sazby daně u zdravotnických prostředků a podstatné změny ve vymezení zboží podléhající snížené sazbě u zdravotnických prostředků. „Rozsah zdravotnických prostředků podléhající snížené sazbě daně, je nově vymezen mj. se s cílem harmonizace uplatňování snížené sazby daně se směrnicí Rady 2006/112/ES.“<sup>2</sup>

V poslední části bude analyzováno praktické uplatnění DPH ve zdravotnickém zařízení a dopad této daně na náklady poskytovatele zdravotní péče.

---

<sup>1</sup> EVROPSKÁ KOMISE (2006).

<sup>2</sup> MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY (2013).

Cílem této práce je shrnutí pravidel pro uplatňování DPH ve zdravotnictví, identifikování problematických oblastí a ukázání jejich dopadu na příkladu zdravotnického zařízení. Tato práce by mohla sloužit jako podklad pro lékaře, kterému vznikne povinnost se registrovat k DPH.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody komparace, analýzy dat, studium zákonů a odborné literatury. Celá práce vychází z právního stavu k 1. 1. 2014.



## **2 Základní pojmy daně z přidané hodnoty**

Tato kapitola je věnována základním pojmům zákona o DPH. Obecně jsou zde popsány důležité pojmy zákona o DPH. Je zde kladen důraz na důležité pojmy, které jsou významné pro aplikaci ve zdravotnictví. Těmito pojmy jsou např. osvobození zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, nárok na odpočet daně.

### **2.1 Plátce daně**

V této podkapitole jsou popsány základní pojmy z DPH, jako je osoba povinná k dani, plátcí, kdy a jak se plátce registruje k DPH.

#### **2.1.1 Osoba povinná k dani**

Osobou povinnou k dani je dle § 5 odst. 1 zákona o DPH každá osoba samostatně vykonávající ekonomickou činnost jak v České republice, v jiném státě Evropské unie, nebo v dalších zemích.

Za ekonomickou činnost se považuje dle § 5 odst. 2 zákona o DPH činnost výrobců a obchodníků, poskytování služeb, včetně důlní a zemědělské výroby, soustavně vykonávané nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Ekonomickou činností jsou také příjmy ze soustavného využití hmotného a nehmotného majetku.

Lékař i právnická osoba poskytující lékařské služby, jsou jasně osobou povinnou k dani, jak vyplývá z § 5 odst. 2 zákona o DPH.

Některé osoby povinné k dani jsou osvobozeny od povinnosti uplatňovat DPH na výstupu, které nesplní obrat pro registraci. Tato kategorie je označována jako „neplátcí“. Patří zde např. koneční spotřebitelé, nebo podnikatelé, kteří začali podnikat na základě živnostenského oprávnění, protože ještě nepřekročili stanovený obrat.

Osoba povinná k dani se za určitých podmínek stává plátcem daně a je povinna se registrovat. Tyto podmínky a pravidla pro registraci rozebírají následující odstavce. Registrace plátce daně je řešena v bodě 2.1.3.

#### **2.1.2 Plátcí**

Dle § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích

kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Obrat definuje § 4a zákona o DPH jako souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, a poskytnutí služby.

Dle § 6 odst. 2 zákona o DPH je osoba povinná k dani uvedená v prvním odstavci plátcem daně od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle zákona o DPH plátcem dříve.

Podle § 4a zákona o DPH se do definice obratu nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku. Do obratu se také nezahrnují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56 zákona o DPH, jestliže jsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Lékař, který poskytuje výhradně služby osvobozené od daně dle § 58 zákona o DPH, se nestává plátcem daně.

### **2.1.3 Povinná registrace plátce**

Podle § 94 zákona o DPH pokud osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, s výjimkou osob, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, překročí registrační limit, který je nyní 1 000 000 Kč za nejvýše 12 posledních po sobě následujících kalendářních měsíců, jsou povinni se registrovat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročily stanovený limit. Osoba povinná k dani musí podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila obrat. Registrovat se musí u svého místně příslušného finančního úřadu a odvádět DPH ze svých zdanitelných plnění.

Do limitu pro registraci plátce nejsou zahrnuty osvobozené zdravotní služby. Pokud tedy lékař vykonává pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, není povinen se registrovat.

Lékař, který vykonává i jiné zdanitelné činnosti, jako například prodej zdravotních potřeb a překročí obrat 1 000 000 Kč za tato jiná plnění za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, se stává plátcem DPH a vzniká mu povinnost registrovat se k DPH.

#### **2.1.4 Dobrovolná registrace plátce**

Dle § 94a zákona o DPH se dobrovolně může registrovat osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně. Osoba může podat přihlášku k registraci nejdříve po uplynutí jednoho roku ode dne, kdy jí byla zrušena registrace plátce z důvodu závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně dle § 94a odst. 3 zákona o DPH. Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je dle § 106a zákona o DPH nespolehlivým plátcem. Závažným porušením povinností je např. situace, kdy společnost nepodala DAP k DPH, když měla tuto povinnost a situace, kdy plátce neuvede jako povinný registrační údaj také čísla všech svých účtů poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost podle § 96 zákona o DPH.

Lékař se dobrovolně registrovat může, pouze pokud prokáže, že bude kromě lékařských služeb poskytovat i jiná zdanitelná plnění.

#### **2.1.5 Skupinová registrace**

V České republice existuje i možnost skupinové registrace. Skupinu mohou tvořit jen spojené osoby se sídlem, nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrovaná k dani jako plátce dle § 95a zákona o DPH. Spojenými osobami se rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Jedna osoba může být členem pouze jedné skupiny. Člen skupiny nesmí být současně účastníkem sdružení.

#### **2.1.6 Identifikované osoby**

Jedná se o nový pojem zavedený od 1. 1. 2013 v zákoně o DPH. Cílem bylo zjednodušit vykazování a registraci pro osoby, které vykonávají určitý typ transakcí. Identifikované osoby se nestanou plnohodnotnými plátcí, tzn., nemusí po registraci jako identifikovaná osoba fakturovat za plnění, která jsou zdanitelná, s daní na výstupu. Identifikované osoby pouze přiznávají daň na výstupu z přijatých zdanitelných plnění z EU (zboží, služby), ale nemají nárok na odpočet daně.

Identifikovanou osobou podle § 6g zákona o DPH je osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou podle § 6h zákona o DPH ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží anebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

Pokud osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, poskytne služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, se stává identifikovanou osobou ode dne poskytnutí služby, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně.

### **2.1.7 Registrace identifikované osoby**

Identifikovaná osoba je podle § 97 zákona o DPH povinná podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou.

## **2.2 Předmět daně z přidané hodnoty**

V této podkapitole je popsán předmět daně z přidané hodnoty, kterým je dodání zboží, poskytnutí služby a také je vymezeno hlavní a vedlejší plnění.

### **2.2.1 Obecně**

Dani z přidané hodnoty podléhá podle § 2 odst. 1 zákona o DPH:

- dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení
  - zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
  - nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH jsou plnění, která jsou předmětem daně, zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

### 2.2.2 Dodání zboží

Zbožím jsou věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Dodáním zboží se podle § 13 zákona o DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Předmětem daně je dodání zboží, které kumulativně naplňuje všechny následující podmínky:

- jedná se o dodání,
- za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti,
- s místem plnění v tuzemsku.

Pokud nebude jedna z uvedených podmínek splněna, nebude se jednat o transakci, která by byla předmětem daně. Mohou být splněny i všechny uvedené podmínky, ale pokud se bude jednat o osobu osvobozenou od daně, plnění nebude zatíženo daní.

Za dodání zboží se považuje podle § 13 odst. 3 zákona o DPH např.:

- převod vlastnického práva k majetku za úplatu,
- dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy,
- předání dovezeného zboží, které je ve vlastnictví osoby z třetí země a po propuštění do volného oběhu je předáno další osobě v tuzemsku beze změny vlastnického vztahu,
- přenechání zboží vlastníkem k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastník užívaného zboží převede vlastnické právo k němu na jeho uživatele.

Za dodání zboží se nepovažuje podle § 13 odst. 8 zákona o DPH, např.:

- pozbytí obchodního závodu, pokud se jedná o hmotný majetek,
- poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, pokud jeho pořizovací cena nepřesáhne částku 500 Kč bez DPH,
- dodání vratného obalu.

Obecně se u lékaře nebo zdravotnického zařízení za dodání zboží rozumí dodání léků nebo zdravotnických pomůcek.

Důležitou součástí dodání zboží je místo plnění. Místem plnění při dodání zboží bez odeslání nebo přepravy, je podle § 7 zákona o DPH místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Pokud bude zboží odesláno nebo přepraveno osobou, místem plnění je

místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Místem plnění při dodání zboží s instalací nebo montáží je místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Při dodání nemovité věci je místem plnění místo, kde se nemovitá věc nachází; v případě práva stavby je místem místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.

### **2.2.3 Poskytnutí služby**

Poskytnutím služby se rozumí podle § 14 zákona o DPH všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.

Obecně se u lékaře za poskytnutí služby rozumí ošetření pacienta, konzultace a další.

### **2.2.4 Hlavní a vedlejší plnění**

Zákon o DPH hlavní a vedlejší plnění přímo neupravuje. Vedlejší plnění sleduje daňový režim hlavního plnění.

## **2.3 Sazba daně**

Od 1. 1. 2013 se v České republice u zdanitelného plnění uplatňuje základní sazba ve výši 21 % a snížená sazba ve výši 15 %.

### **2.3.1 Základní sazba**

Základní sazbě DPH podléhají zboží a služby, které nepodléhají snížené sazbě daně. Základní sazba se uplatňuje:

- u zboží, s výjimkou tepla, chladu a zboží uvedených v příloze č. 3 k zákonu o DPH a služeb, s výjimkou služeb uvedených v příloze č. 2 k zákonu o DPH,
- pokud zákon o DPH nestanoví jinak.

### **2.3.2 Snížená sazba**

Snížená sazba DPH se opakovaně zvyšuje. Nyní je tři krát vyšší než v roce 2007, kde snížená sazba byla ve výši 5 %. Jsme státem s druhou nejvyšší sníženou sazbou DPH v Evropě. Nejvyšší sníženou sazbou má Maďarsko, ve výši 18 %.<sup>3</sup>

„Uplatnění snížené sazby DPH je v Evropské unii regulováno, státy do ní mohou zařadit jen to zboží a služby, které jsou vyjmenovány ve směrnici Evropské unie, případně, u kterého si v rámci Evropské unie vydobyly výjimku.“<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> EVROPSKÁ KOMISE (2014).

V České republice podléhají snížené sazbě DPH zboží a služby uvedené v příloze č. 3 a příloze č. 2 k zákonu o DPH. Do snížené sazby podle přílohy č. 3 k zákonu o DPH patří např. toto zboží:

- antibiotika, farmaceutické výrobky – jen používané pro zdravotní péči, prevenci nemocí a léčbu pro humánní lékařské účely,
- zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků
- zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemocí, jež není zdravotnickým prostředkem podle zvláštních právních předpis, a to:
  - Braille papír,
  - bílé hole pro nevidomé a částečně vidící osoby,
  - manipulační stroje a zařízení pro přepravu těžce zdravotně postižených osob upoutaných na vozíku.

Do snížené sazby podle přílohy č. 2 k zákonu o DPH patří např. tyto služby:

- zdravotní péče vymezená číselným kódem klasifikace produkce CZ-CPA 86, pokud není jako zdravotní služba osvobozena od daně podle § 58 zákona o DPH,
- domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené osoby,
- služby tureckých lázní, saun, parních lázní a solných jeskyní.

### 2.3.3 Výpočet sazby daně

K výpočtu sazby DPH potřebujeme znát základ daně a sazbu daně. Zákon o DPH definuje základ daně podle § 36 vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Základ daně také zahrnuje dle § 36 odst. 3 zákona o DPH, např.:

- jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,
- dotace k ceně,
- vedlejší související výdaje poskytované spolu se zbožím a službou.

Existují dva způsoby výpočtu daně z přidané hodnoty – výpočet daně ze zdola a ze shora. Pokud vycházíme z celkové částky obdržené za zdanitelné plnění bez daně, počítáme daň zdola podle vzorce:

---

<sup>4</sup> Jak tvrdí Vančurová a Láchová (2012, s. 277).

$$DPH = ZD \cdot \left(\frac{s}{100}\right) \quad (2.1)$$

DPH - daň z přidané hodnoty

ZD - základ daně

s - sazba daně

Cena včetně daně je součet ZD a sazby daně.

Většinou však bývá základem daně cena včetně daně. V tomto případě počítáme daň shora, kde nepoužíváme sazbu, ale přepočítací koeficient. Přepočítací koeficient se stanoví podle tohoto vzorce:

$$K_s = \frac{s}{100+s} \quad (2.2)$$

$K_s$  - přepočítací koeficient pro příslušnou sazbu daně

s - sazba daně z přidané hodnoty

Výše sazeb pro výpočet DPH jsou uvedeny v kapitole 2. 3. Přepočítací koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa.

$$DPH = ZD \cdot K_s \quad (2.3)$$

Cena bez daně je rozdíl ceny včetně daně a vypočtené daně.

#### 2.3.4 Osvobození od daně bez nároku na odpočet

Od daně bez nároku na odpočet daně jsou podle § 51 zákona o DPH osvobozena tato plnění:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- finanční činnosti (§ 54),
- penzijní činnosti (§ 54a),
- pojišťovací činnosti (§ 55),
- převod a nájem pozemku, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56),
- nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56a),
- výchova a vzdělání (§ 57),
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- sociální pomoc (§ 59),



- provozování loterií a jiných podobných her (§ 60),
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).

### **2.3.5 Osvobození zdravotní služby a dodání zdravotního zboží**

Pojem zdravotní služba je definován v § 58 zákona o DPH. Zdravotní službou se podle zákona o DPH rozumí zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby poskytovaná poskytovatelem zdravotních služeb uvedená v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a služba s ní úzce související.<sup>5</sup>

Podle § 58 zákona o DPH je od daně osvobozeno dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka. Od daně je dále osvobozeno dodání stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky, stomatologickými laboratořemi a oprav těchto výrobků. Zdravotní pojištění je od daně také osvobozeno.

Podle § 58 odst. 3 zákona o DPH se za osvobozené plnění od DPH nepovažují výdej nebo prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu a zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu.

### **2.3.6 Osvobození od daně s nárokem na odpočet**

Ve zdravotnictví osvobození od daně s nárokem na odpočet zpravidla není řešeno. Tato situace by mohla nastat, pokud by lékař např. dodával léky osobám registrovaným k dani v jiném členském státě.

## **2.4 Nárok na odpočet daně a jeho krácení**

V této podkapitole je popsáno základní pravidlo nároku na odpočet daně. Na příkladech je zde uveden nárok na odpočet daně v poměrné výši a nárok na odpočet daně v krácené výši.

### **2.4.1 Základní pravidlo**

Plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, které použil v rámci svých ekonomických činností. Když osoba není plátcem, nemá nárok na odpočet daně.

---

<sup>5</sup> *PODNIKATEL (2014).*

Plátce v období, ve kterém uplatňuje nárok na odpočet daně, musí mít k dispozici daňový doklad. Pokud tedy plátcí vznikl nárok na odpočet daně, ale zatím daňový doklad neobdržel, nemůže uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Pokud plátce daňový doklad bude mít, ale neúplný, nárok na odpočet daně lze prokázat podle § 73 odst. 5 zákona o DPH jiným způsobem.

V některých případech se však může stát, že si plátce nemůže daň odečíst na vstupu, i když se zdanitelné plnění prokazatelně vztahuje k ekonomické činnosti. Touto výjimkou je zejména přijaté zdanitelné plnění pro reprezentaci a především využití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky stanovené v zákoně o DPH. Obecnými pravidly pro vystavování daňových dokladů jsou podle § 27 zákona o DPH:

- vystavování daňových dokladů při dodání zboží, nebo poskytnutí služby podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je místo plnění,
- vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům členského státu, ve kterém má osoba povinná k dani, která plnění uskutečňuje, sídlo nebo provozovnu pokud je místo plnění v odlišném členském státě, nebo pokud není zákazník zmocněn vystavit daňový doklad nebo pokud je místo plnění ve třetí zemi.

Nárok na odpočet daně uvedený v § 72 odst. 3 zákona o DPH vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Nárok na odpočet daně může plátce uplatnit buď v plné, nebo částečné výši.

Plný nárok na odpočet daně může plátce použít jen v případě, že svá přijatá zdanitelná plnění použil výhradně v rámci svých ekonomických činností.

Lhůta pro uplatnění odpočtu daně podle § 73 odst. 3 zákona o DPH je stanovena na tři roky. Lhůta začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně plátcí vznikl. Po uplynutí této lhůty je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění.

Plátce, který použije přijatá zdanitelná plnění výhradně pro svá osvobozená plnění bez nároku na odpočet, jako jsou např. zdravotní služby a zboží, nemá nárok na odpočet daně vůbec. Příkladem je lékař, který poskytuje výhradně zdravotní služby, které jsou osvobozené od uplatňování daně.

Pokud je zdanitelné plnění použito i k jiným účelům, než pro účely ekonomické činnosti nebo pokud je použito pro poskytování osvobozených zdanitelných plnění a plnění podléhajících dani, dochází k omezení nároku na odpočet daně. Z tohoto pohledu rozeznáváme dva druhy nároku na odpočet daně v částečné výši a to nárok na odpočet daně v poměrné výši a nárok na odpočet daně v krácené výši.

#### **2.4.2 Nárok na odpočet daně v poměrné výši**

Pokud plátce použije přijatá zdanitelná plnění jak pro své ekonomické činnosti, tak zároveň i pro jiné účely, které s ekonomickou činností nesouvisí, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v poměrné výši.

Příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se podle § 75 odst. 3 zákona o DPH vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru. Pokud nelze v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu, stanoví jí plátce kvalifikovaným odhadem.

Nárok na odpočet daně v poměrné výši je řešen v příkladu č. 1.

Pokud se odchyluje poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití od poměrného koeficientu stanoveného kvalifikovaným odhadem o více než 10% bodů, výše uplatněného odpočtu daně se v následujícím kalendářním roce opraví. Opravu plátce zaznamenaná v příslušném daňovém přiznání podle § 76 odst. 3 zákona o DPH za poslední zdaňovací období kalendářního roku.

#### **2.4.3 Oprava odpočtu daně**

Oprava odpočtu daně je upravena v § 74 zákona o DPH. Opravu odpočtu daně je plátce povinen provést, pokud má oprava daně za následek snížení uplatněného odpočtu daně. Opravu odpočtu daně je plátce oprávněn provést i v případě, pokud má oprava za následek zvýšení odpočtu daně. Opravu, která má za následek snížení odpočtu daně podle § 74 odst. 1 zákona o DPH, plátce provede za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést.

Opravu, která má za následek zvýšení odpočtu daně podle § 74 odst. 2 zákona o DPH, plátce provede na základě přijatého opravného daňového dokladu za zdaňovací období, ve kterém k opravě základu daně a výše daně došlo.

## Praktický příklad č. 1

Plastický chirurg, měsíční plátce daně, pořídil v lednu 2014 osobní automobil. Osobní automobil bude využívat jak pro uskutečňování svých ekonomických činností s nárokem na odpočet daně tak pro osobní potřebu.

Cena osobního automobilu činila 500 000 Kč. ZD činil 413 223 Kč a daň 21 % činila 86 777 Kč.

V lednu 2014 si lékař stanovil poměrný koeficient kvalifikovaným odhadem, který činil 55 %. Předpokládal, že osobní automobil bude využívat z 55 % pro ekonomickou činnost.

$$\text{Nárok na odpočet daně v poměrné výši} = 86\,777 \cdot 55\% = 47\,728 \text{ Kč}$$

V prosinci 2014 lékař zjistil, že na základě knihy jízd, skutečný podíl použití osobního automobilu pro ekonomickou činnost je vyšší než si stanovil kvalifikovaným odhadem. Skutečný podíl je 66 %. Skutečný podíl se odchyluje od koeficientu stanoveného kvalifikovaným odhadem o 11 %, což je více než 10% bodů. Proto je lékař oprávněn výši uplatněného odpočtu daně opravit.

$$\text{Oprava odpočtu daně} = (86\,777 \cdot 66\%) - 47\,728 = 57\,278 - 47\,728 = 9\,545 \text{ Kč}$$

O vypočtenou částku se zvýší nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2014.

### 2.4.4 Nárok na odpočet daně v krácené výši

Pokud plátce použije přijatá zdanitelná plnění částečně pro plnění s nárokem na odpočet daně a plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně je povinen uplatnit nárok na odpočet daně v krácené výši.

Příslušná výše odpočtu daně v krácené výši se podle § 76 odst. 2 zákona o DPH vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu, který se vypočte jako procentní podíl, v jehož čitateli je součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně a ve jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Vypočtený koeficient se zaokrouhluje na celé procento nahoru.

V posledním zdaňovacím období příslušného roku si plátce vypočítá vypořádací koeficient za tento rok a bude jej používat po celý následující rok. Tento vypořádací koeficient je tzv. zálohový koeficient.

Je-li hodnota ve jmenovateli podílu vypočteného podle § 76 odstavce 3 zákona o DPH kladné číslo a hodnota v jeho čitateli nula nebo záporné číslo, je koeficient 0 %. Je-li hodnota ve jmenovateli tohoto podílu nula nebo záporné číslo a hodnota v jeho čitateli nula nebo kladné číslo, je koeficient 100 %. Je-li koeficient roven nebo vyšší než 95 %, považuje se za roven 100 %.

## Praktický příklad č. 2

Lékař, měsíční plátce daně, se zabývá poskytováním zdravotních služeb (uskutečněná plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně) a prodejem zdravotnických pomůcek a léků v lékárně (uskutečněná zdanitelná plnění). Lékař měl k dispozici daňové doklady.

V lednu 2014 přijal a uskutečnil tato plnění:

**Tab. 2.1 Přijatá a uskutečněná plnění**

<b>FP</b>	<b>ZD</b>	<b>Daň 21 %</b>	<b>Daň 15 %</b>	<b>Celkem</b>
<b>Nákup počítače (přijatá zdanitelná plnění)</b>	25 000	5 250		30 250
<b>Nákup zdravotnických pomůcek a léků do lékárny (přijatá zdanitelná plnění)</b>	200 000		30 000	230 000
<b>Nájemné (přijaté plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně)</b>				8 000
<b>FV</b>				
<b>Poskytnutí zdravotních služeb (uskutečněné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně)</b>				500 000
<b>Prodej zdravotních pomůcek a léků v lékárně (uskutečněné zdanitelné plnění)</b>	300 000		45 000	345 000

Zdroj: vlastní zpracování

Lékař, který si pořídil počítač, ho bude využívat pro zdravotní služby (uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně) a pro prodej zdravotnických pomůcek a léků v lékárně (uskutečněná zdanitelná plnění). Lékař je tedy oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně v krácené výši.

### **Výpočet: leden 2014**

#### **Nárok na odpočet daně v krácené výši**

Vypořádací koeficient z roku 2013 činí 60 %.

*Nárok na odpočet daně v krácené výši = daň na vstupu · vypořádací koeficient*

*Nárok na odpočet daně v krácené výši = 5 250 · 60 % = 3 150 Kč*

*Daňová povinnost za leden 2014 = 45 000 – 3 150 = 41 850 Kč*

#### **2.4.5 Souběh obou typů částečného nároku na odpočet daně**

Souběh obou typů částečného nároku na odpočet daně je uveden v § 76 odst. 2 zákona o DPH. Je to situace, kdy dojde k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši a nároku na odpočet daně v poměrné výši. V takovémto případě se pro výpočet výše odpočtu daně v krácené výši namísto částky daně na vstupu částka odpočtu daně v poměrné výši stanovena postupem podle § 75 zákona o DPH.

#### **Praktický příklad č. 3**

Lékař, plátcе daně, si nechal provést v červnu 2014 opravu fasády na budově, kterou ze 75% používá pro svou ekonomickou činnost a z 25% pro svou osobní potřebu. V rámci ekonomických činností budovu částečně používá pro zdravotnické služby (osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně) a pro provoz lékárny (zdanitelné plnění). Zálohový koeficient (vypořádací koeficient z roku 2013) činí 80 %.

Lékař obdržel daňový doklad v srpnu 2014, na kterém byl ZD 350 000 Kč a daň 21 % 73 500 Kč. Celková oprava fasády byla vyčíslena na 423 500 Kč.

Oprava fasády má charakter stavební práce a tím pádem spadá pod režim přenesení daňové povinnosti dle § 92a, konkrétně § 92e zákona o DPH. Na dokladu od poskytovatele stavebních prací je v souladu s § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH uvedena formulace „daň odvede zákazník“. Povinnost vypočítat a přiznat daň má lékař, uvádí pouze ve své evidenci pro účely DPH (ne na dokladu) a případně uplatní nárok na odpočet daně, řádky DAP: 10 a 43.

### **Výpočet:**

Nejprve provede krácení daně na vstupu v poměrné výši. Pro ekonomickou činnost je budova používána ze 75 %.

$$\text{Poměrný nárok na odpočet daně} = 73\,500 \cdot 75\% = 55\,125 \text{ Kč}$$

Poté provede krácení daně na vstupu v krácené výši. Zálohový koeficient činí 80 %.

Krácený nárok na odpočet daně = částka odpočtu daně v poměrné výši · zálohový koeficient

$$\text{Krácený nárok na odpočet daně} = 55\,125 \cdot 80\% = 44\,100 \text{ Kč}$$

V tomto případě uplatněný nárok na odpočet daně bude na konci roku 2014 případně podléhat opravě odpočtu daně a ročnímu vypořádání. Záleží na výši změny uvedených koeficientů.

#### **2.4.6 Vyrovnání odpočtu daně**

Vyrovnání odpočtu daně je upraveno v § 77 zákon o DPH. Provádí se pouze u obchodního majetku s výjimkou dlouhodobého majetku. Vyrovnání odpočtu daně se provádí ve lhůtě tří let pro uplatnění nároku na odpočet daně u majetku, který plátce použije v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které zohlední při uplatnění původního odpočtu daně.

Jinými účely se podle § 77 odst. 2 zákona o DPH rozumí použití:

- kdy plátce uplatnil původní odpočet daně v plné výši a následně jej použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v krácené výši nebo nárok na odpočet daně nemá nebo
- kdy plátce uplatnil původní odpočet daně v krácené výši a následně jej použije pro účely, pro které nemá nárok na odpočet daně nebo má nárok na odpočet daně v plné výši.

Podle § 77 odst. 4 zákona o DPH se částka vyrovnání odpočtu daně vypočte jako rozdíl mezi výši nároku na odpočet daně k okamžiku použití majetku a výši původního uplatněného odpočtu daně. Pokud je nárok na odpočet daně nižší, než původně uplatněný nárok na odpočet daně, je plátce povinen provést vyrovnání daně. Pokud je nárok na odpočet daně vyšší, než původně uplatněný nárok na odpočet, je plátce oprávněn provést vyrovnání daně.

Podle § 77 odst. 5 zákona o DPH se vyrovnání odpočtu daně provede ve zdaňovacím období, ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost nebo možnost provést toto vyrovnání.

#### **Praktický příklad č. 4**

Lékař, měsíční plátce daně, provozuje ordinaci a lékárnu. V únoru 2014 nakoupil léky pro prodej v lékárně. Lékař měl k dispozici daňové doklady.

Základ daně činil 150 000 Kč a daň 15 % činila 22 500 Kč. Lékař uplatnil v únoru 2014 plný nárok na odpočet daně.

V lednu 2015 20 % léků využil ve své ordinaci k léčení svých pacientů. Jelikož plátce v lednu 2015 použil nárok na odpočet daně v rámci svých ekonomických činností na jiné účely, než které zohlednil při uplatňování původního odpočtu daně, je povinen provést vyrovnání odpočtu daně.

#### **Výpočet:**

$$(80 \% z 22\,500) - 22\,500 = 18\,000 - 22\,500 = -4\,500 \text{ Kč}$$

#### **2.4.7 Úprava odpočtu daně**

Úprava odpočtu daně je upravena v § 78 zákona o DPH. Korekce odpočtu daně se provádí pouze u dlouhodobého majetku. Úprava odpočtu daně se provádí za předpokladu, že v některých následujících kalendářních roků co byl nárok na odpočet daně uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně.

Lhůta pro úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku činí 5 let, u staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení je tato lhůta 10 let.

Výpočet úpravy odpočtu daně je upraven v § 78a zákona o DPH. Částka úpravy odpočtu daně se vypočte ve výši jedné pětiny, nebo jedné desetiny ze součinu

- částky daně na vstupu u příslušného majetku a
- rozdílu mezi ukazovatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž se provádí úprava odpočtu daně, a ukazovatelem nároku na odpočet daně
  - ke kalendářnímu roku, v němž byl původní odpočet daně uplatněn, nebo
  - ke kalendářnímu roku, v němž byl majetek pořízen, pokud plátce nárok na odpočet daně neměl.



Ukazatel nároku na odpočet daně upravený v § 78a zákona o DPH je:

- 0 %, nemá-li plátce nárok na odpočet daně,
- 100 %, má-li plátce nárok na odpočet daně v plné výši.

#### **Praktický příklad č. 5 (pokračování k příkladu č. 1)**

V prosinci 2015 plátce stanoví poměrný koeficient podle skutečného podílu využití osobního automobilu k ekonomické činnosti ve výši 60 %. Změna poměrného koeficientu není více než 10% bodů, úprava odpočtu daně se proto neprovede.

V prosinci 2016 plátce stanoví poměrný koeficient ve výši 62 %. Změna poměrného koeficientu není více než 10% bodů, úprava odpočtu daně se také neprovede.

V prosinci 2017 plátce osobní automobil prodal. Nárok na odpočet daně se díky prodeji zvýšil, protože prodejem uskutečnil zdanitelné plnění.

Na daňovém dokladu byly uvedeny tyto náležitosti:

- dodavatel: MUDr. Karel Novák, Ostrava – Hrabová 352/24, 739 32, Ostrava
- DIČ CZ27836958,
- odběratel: Eliška Márklová, Nusle 254/87, 128 00, Praha
- daňový doklad 1354
- prodej osobního automobilu Škoda Octavia
- datum vystavení: 11. 12. 2017
- datum uskutečnění zdanitelného plnění: 11. 12. 2017
- ZD 250 000 Kč
- sazba daně 21 %
- daň 52 500 Kč

V prosinci 2017 se provede úprava odpočtu daně.

#### **Výpočet:**

$$\begin{aligned}\text{Úprava odpočtu daně} &= \frac{\text{daň na vstupu} \cdot (UN01 - UN02)}{5} \cdot Z \\ &= \frac{86\,777 \cdot (100\% - 55\%)}{5} \cdot 2 \\ &= 15\,620 \text{ Kč}\end{aligned}\tag{2.4}$$

UNO1 ... nárok na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž se provádí úprava odpočtu daně

UNO2 ... nárok na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž byl původní odpočet daně uplatněn nebo ke kalendářnímu roku, v němž byl majetek pořízen

Z ... počet let zbývajících do konce uplynutí lhůty pro úpravu odpočtu daně

### **3 Základní pravidla pro uplatňování DPH ve zdravotnictví a jejich změny od 1. 4. 2012**

Tato kapitola je věnována základním pravidlům pro uplatňování DPH ve zdravotnictví. Je zde kladen důraz na pojmy týkající se zdravotnictví, převážně na sazby daně uplatňované ve zdravotnictví. Je důležité a z pohledu zdravotnictví složité zařadit některé zdravotní služby a zdravotní zboží do určité sazby daně.

#### **3.1 Zdravotní služby osvobozené od daně**

Od 1. 4. 2012 je účinný zákon č. 375/2011 Sb., ze dne 6. listopadu 2011, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě. Tento zákon v části osmdesáté čtvrté obsahuje změny zákona o DPH, z nichž nejvýznamnější jsou změny v ustanovení § 58 zákona o DPH.

Po novele zákona o DPH účinné od 1. 4. 2012 je pojem „zdravotnické služby“ v § 51 a § 58 zákona o DPH nahrazen pojmem „zdravotní služby“.

Zdravotní služba je definována v zákoně č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (dále jen „zákon o zdravotních službách“). Zdravotní službou se podle § 2 odst. 2 zákona o zdravotních službách rozumí:

- poskytování zdravotní péče zdravotnickými pracovníky a jinými odbornými pracovníky, jsou-li tyto činnosti vykonávány v přímé souvislosti s poskytováním zdravotní péče,
- konzultační služby, jejichž účelem je posouzení individuálního léčebného postupu,
- nakládání s tělem zemřelého,
- zdravotnická záchranná služba,
- zdravotnická dopravní služba,
- přeprava pacientů neodkladné péče,
- zdravotní služby v rozsahu činnosti odběrových zařízení nebo tkáňových zařízení,
- zdravotní služby v rozsahu činnosti zařízení transfuzní služby nebo krevní banky.

Zdravotními službami se rovněž dle § 2 odst. 3 zákona o zdravotních službách rozumí specifické zdravotní služby podle zákona o specifických zdravotních službách, zdravotní služby podle zákona upravujícího transplantace nebo zákona upravujícího umělé přerušování těhotenství.

V souvislosti s pojmem zdravotní služba se vymezují pojmy „poskytovatel zdravotních služeb a oprávnění k poskytování zdravotních služeb“.

Poskytovatelem zdravotních služeb se podle § 2 zákona o zdravotních službách rozumí fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona o zdravotních službách. Podmínky, které musí daná osoba splnit, aby získala oprávnění k poskytování zdravotních služeb, jsou vymezeny v § 16 zákona o zdravotních službách, kterými jsou např. věk 18 let, svéprávnost, bezúhonnost.

Ustanovení § 58 zákona o DPH bylo touto změnou uvedeno do souladu s novými pojmy užívanými v zákoně o zdravotních službách a zároveň taktéž do souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES a judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

Podle nového znění § 51 a § 58 zákona o DPH platného od 1. 4. 2012 jsou od daně osvobozeny zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, pokud budou současně splněny následující podmínky:

- jedná se o zdravotní služby vymezené zákonem o zdravotních službách,
- pokud jsou zdravotní služby poskytovány poskytovatelem zdravotních služeb, přičemž rozsah poskytovaných zdravotních služeb je vymezen v jeho oprávnění k poskytování zdravotních služeb,
- jedná se o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví.

Největší změnou mající vliv na uplatňování DPH je zavedení podmínky, že se musí jednat o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. Podle novelizovaného § 58 od 1. 4. 2012 jsou od daně osvobozeny zdravotní služby, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví a služby s ní úzce související.

Pojem „služba úzce související se zdravotní službou“ představuje především stravovací a ubytovací službu spojenou s hospitalizací pacienta, nutný pobyt doprovodu pacienta při hospitalizaci apod.

Podle novely zákona od 1. 4. 2012 odběr, přeprava, rozbor a skladování pupečnickové krve není možné osvobodit, protože se nejedná o službu úzce související s poskytovanou nebo plánovanou lékařskou péčí.

Pro uplatnění osvobození u služeb vymezených v § 58 zákona o DPH není rozhodující, jakým způsobem je předmětná služba hrazena, tzn. zda je hrazena zdravotní pojišťovnou, pacientem či jinou osobou.

Pozastavíme se u úkonů estetické chirurgie, kdy mohou nastat případy, kdy tyto zdravotní úkony mají léčebný cíl nebo cíl chránit lidské zdraví a poté tyto služby budou osvobozeny od daně. Těmito zdravotními úkony mohou být zákroky estetické chirurgie prováděny po úrazech, onemocnění nebo po operacích. Osvobození se v zásadě uplatní jen v těch případech, kdy je daný výkon proveden s ohledem na zdravotní stav pacienta, nikoliv jen na žádost pacienta.

Podobným případem je také lázeňská péče. Pokud bude tato služba poskytnuta poskytovatelem zdravotních služeb na základě uděleného oprávnění k poskytování zdravotních služeb a bude též naplněna podmínka činnosti s léčebným cílem nebo cílem chránit lidské zdraví, půjde o službu osvobozenou od daně. Hlavním kritériem pro posouzení naplnění výše uvedené podmínky je posouzení zdravotního stavu pacienta lékařem, provedením zdravotní prohlídky. Od daně tedy nelze osvobodit lázeňský pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní, i když je provedena zdravotní prohlídka lázeňským lékařem, ale léčebný program není schválen nebo upraven v návaznosti na posouzení zdravotního stavu klienta.

### **3.1.1 Zdravotní péče**

Zdravotní péči se podle § 2 odst. 4 zákona o zdravotních službách rozumí:

- soubor činností a opatření prováděných u fyzických osob za účelem
  - předcházení, odhalení a odstranění nemoci, vady nebo zdravotního stavu (dále jen „nemoc“),
  - udržení, obnovení nebo zlepšení zdravotního a funkčního stavu,
  - udržení a prodloužení života a zmírnění utrpení,
  - pomoci při reprodukci a porodu,
  - posuzování zdravotního stavu,
- preventivní, diagnostické, léčebné, léčebně rehabilitační, ošetrovatelské nebo jiné zdravotní výkony prováděné zdravotnickými pracovníky za účelem podle písm. a).

Zdravotní péče je členěna podle časové naléhavosti jejího poskytnutí a podle účelu jejího poskytnutí.

Zdravotní péče podle časové naléhavosti jejího poskytnutí je podle § 5 odst. 1 zákona o zdravotních službách členěna na:

- neodkladnou péči,

- akutní péči,
- nezbytnou péči a
- plánovanou péči.

Zdravotní péče podle účelu jejího poskytnutí je podle § 5 odst. 2 zákona o zdravotních službách členěna na:

- preventivní péči,
- diagnostickou péči,
- dispenzární péči,
- léčebnou péči,
- posudkovou péči,
- léčebně rehabilitační péči,
- ošetrovatelskou péči,
- paliativní péči,
- lékárenskou péči a klinickofarmaceutickou péči.

Všechny tyto služby, pokud jsou poskytovány zdravotnickými pracovníky a jinými odbornými pracovníky, a mají léčebný cíl nebo cíl chránit lidské zdraví, jsou tyto služby osvobozeny od daně.

Podle Směrnice Rady 93/16/EHS ze dne 5. dubna 1993 je osvobozenou lékařskou péčí i předcházení chorobám. Proto budou podle zákona o DPH osvobozeny od daně všechny preventivní prohlídky a zákroky, kterými jsou očkování, preventivní prohlídky u praktických lékařů a specialistů, přerušení těhotenství ze zdravotních důvodů ze strany matky nebo dítěte, služby zubních hygienistů, odstranění mateřského znaménka, apod.

### **3.1.2 Rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci zdravotních služeb**

V této podkapitole jsou zveřejněny dva rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci zdravotnických služeb. Na prvním rozsudku jsou poukázány složitosti posuzování cíle a účelu poskytovaných zdravotních služeb. V rozsudku jsou názorně uvedeny služby, které spadají do služeb osvobozených od daně a které naopak ne. V druhém rozsudku je poukázáno na aplikaci osvobození u služeb úzce související se zdravotní službou.

### **a) Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci 307/01**

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci 307/01, o předběžné otázce ve sporu probíhající mezi Peter d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services. Tento rozsudek se týká uplatnění osvobození od daně z pohledu posuzování cíle a účelu poskytovaných zdravotních služeb. Článek 13 části A odst. 1 písm. c) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ (dále jen „ŠS“) stanoví poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou definovány v dotyčném členském státě. UK VAT Tribunal, položil otázku:

„Článek 13 části A odst. 1 písm. c) lze vykládat tak, že zahrnuje činnosti zdravotních služeb, podle definice členského státu:

- a) provádění lékařských prohlídek pro zaměstnavatele nebo pojišťovnu,
- b) odběr krve nebo jiných tělesných vzorků k testování na přítomnost virů, infekcí nebo dalších onemocnění jménem zaměstnavatele nebo pojišťovny,
- c) potvrzení zdravotní způsobilosti, např. způsobilosti cestovat,
- d) vystavování potvrzení o zdravotním stavu osob pro takové účely, jako je získání válečného důchodu,
- e) lékařské prohlídky prováděné pro účely přípravy odborných lékařských zpráv týkajících se otázek odpovědnosti a kvantifikace poškození pro jednotlivce zvažující spory o náhradu škody,
- f) příprava lékařských zpráv
  - i. po prohlídkách uvedených v písm. e) a
  - ii. na základě lékařských záznamů, aniž by provedl lékařskou prohlídku,
- g) lékařské prohlídky prováděné za účelem přípravy odborných lékařských posudků týkajících se zanedbání lékařské péče pro jednotlivce zvažující žaloby a
- h) přípravu lékařských zpráv
  - i. na základě prohlídek uvedených pod písm. g) a
  - ii. na základě lékařských záznamů bez provedení lékařské prohlídky.“

„Podstatou této otázky je, zda různé služby, které mohou být poskytovány v rámci výkonu lékařského povolání, jsou od daně osvobozeny. Zde se soud táže, zda se osvobození od daně vztahuje na různé činnosti popsané v předběžné otázce.“

„V tomto rozsudku je uvedeno, že služby poskytované za jiným účelem, než jsou účely ochrany, včetně udržování nebo znovuzískání, lidského zdraví, nemohou být osvobozeny od daně podle č. 13 části A odst. 1 písm. c).“

„Pokud kontext, ve kterém je lékařská služba poskytována, umožňuje prokázat, že jejím hlavním účelem není ochrana zdraví, včetně udržování nebo znovuzískávání, ale spíše poskytování poradenství před učiněním rozhodnutí s právními souvislostmi, osvobození podle článku 13 části A odst. 1 písm. c) se na tuto službu nevztahuje.“

„Pokud se zdravotní služba skládá z odborné lékařské zprávy, je zřejmé, že ačkoliv výkon této služby vyžaduje lékařskou odbornost poskytovatelem a může zahrnovat činnosti, které jsou typické pro lékařskou profesi, jako je zdravotní prohlídka pacienta, nebo analýza jeho anamnézy, hlavním účelem není ochrana zdraví, včetně udržování nebo znovuzískávání zdraví osoby, které se zpráva týká. Taková služba, jejímž cílem odpovědět na otázky uvedené v žádosti o zprávu, je provedeno s cílem umožnit třetí osobě přijmout rozhodnutí, které má právní důsledky pro dotčené osoby či jiných osob. Zatímco je pravdou, že odborná lékařská zpráva může být také požadována dotčenou osobou a může nepřímo přispět k ochraně zdraví této osoby zjištěním nového problému nebo opravou předchozí stanovené diagnózy, hlavním účelem sledovaným každou službou tohoto typu zůstává splnění zákonné nebo smluvní podmínky v jiném rozhodovacím procesu. Tato služba nemůže být osvobozena podle článku 13 části A odst. 1 písm. c).“

„Nicméně, je-li účelem potvrzení týkajícího se fyzického stavu objasnit třetí straně, že zdravotní stav osoby znamená omezení u určitých činností nebo vyžaduje, aby byly prováděny na základě zvláštních podmínek, ochrana zdraví dotčené osoby může být považována za hlavní účel této služby. Proto lze takovou službu osvobodit podle článku 13 části A odst. 1 písm. c).“

„Soudní dvůr v odpovědi na otázku, kterou mu předložil k UK VAT, L, Tribunál, ze dne 6. června 2011, rozhodl takto:

Osvobození se nevztahuje na následující služby, které jsou prováděny v rámci výkonu lékařské profese:

- a) poskytování potvrzení o zdravotním stavu osob pro účely, jako je získávání válečného důchodu,
- b) lékařské prohlídky za účelem přípravy odborné lékařské zprávy týkající se otázek odpovědnosti a kvantifikace škod pro jednotlivce zvažující soudu o náhradu škody,



- c) příprava lékařských zpráv po výše uvedených přezkoumáních a lékařských zpráv založených na lékařských záznamech bez lékařské prohlídky,
- d) lékařské prohlídky vedené za účelem přípravy odborných lékařských zpráv týkajících se sporů o zanedbání lékařské péče zvažovaných jednotlivci,
- e) přípravy lékařských zpráv po provedení zdravotních prohlídek v předchozím odstavci a lékařských zpráv založených na lékařských záznamech bez provedení zdravotní prohlídky.“<sup>6</sup>

**b) Rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-394/04 a C-395/04<sup>7</sup>**

Podle judikatury ve spojených věcech C-394/04 a C-395/04 Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE proti Ypourgos Oikonomikon Evropského soudního dvora ze dne 1. prosince 2005 je tento rozsudek důležitý z hlediska aplikace osvobození u služeb úzce související se zdravotní službou. V rozsudku jde o spor mezi Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE a Ypourgos Oikonomikon ve věci odmítnutí Dimosia Oikonomiki osvobodit od DPH poskytování telefonních služeb a pronájem televizorů hospitalizovaným osobám, jakož i poskytování lůžek a stravy osobám, které je doprovázejí, jakožto činnosti úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče.

Podle článku 18 odst. 1 písm. d) zákona č. 1642/1986 o uplatňování DPH a o dalších ustanoveních (FEK A'125) je od daně osvobozeno poskytování nemocniční a lékařské péče, jakož i s ním úzce související dodávání zboží a poskytování služeb prováděné osobami jednajícími v souladu se zákonem. Těmto službám jsou postaveny naroveň služby poskytované zařízeními provozujícími lázeňská zařízení a termální prameny.

Zde je kladena otázka, zda služby poskytované osobami uvedenými v článku 13 části A odst. 1 písm. b) ŠS, týkající se jednak užívání telefonu a televize nemocnými a jednak poskytování stravy a lůžka osobám, které je doprovázejí, patří mezi „činnosti úzce související“. V tomto článku nenajdeme žádnou definici pojmu „činnosti úzce související“ s poskytováním nemocniční a lékařské péči. Z výrazů vyplývá, že osvobození se nevztahuje na služby, které nemají žádnou souvislost s poskytováním péče příjemcům těchto služeb ani s lékařskou péčí jimi případně obdrženou. Službami spadající pod pojem „činnosti úzce související“ s poskytováním nemocniční a lékařské péče jsou služby, které jsou poskytovány jako vedlejší související služby s poskytováním nemocniční péče příjemcům těchto služeb nebo s lékařskou péčí jimi obdrženou, které představují hlavní službu.

<sup>6</sup> Jak tvrdí Stephen a Nieuwenhuize (2011, s. 352).

<sup>7</sup> Jak tvrdí Stephen a Nieuwenhuize (2011, s. 354).

Soudní dvůr v tomto rozsudku rozhodl, že poskytování těchto služeb nemohou být osvobozeny od daně coby služby úzce související s poskytováním nemocniční a lékařské péče. Může tomu být ale jinak, pouze pokud jsou tyto služby nezbytné pro dosažení léčebných cílů nemocniční a lékařské péče a pokud jejich základním účelem není získání dodatečného příjmu pro jejich poskytovatele uskutečňováním plnění, která jsou v přímém soutěžním vztahu s plněním poskytovanými obchodními podniky povinnými k DPH.

### **3.1.3 Zdravotnická záchranná služba**

Zdravotnická záchranná služba je definována v § 2 zákona č. 374/2011 Sb. o zdravotnické záchranné službě (dále jen „zákon o zdravotnické záchranné službě“) jako zdravotní služba, v jejímž rámci je na základě tísňové výzvy, poskytována zejména přednemocniční neodkladná péče osobám se závažným postižením zdraví nebo v přímém ohrožení života.

Zdravotnická záchranná služba podle § 4 zákona o zdravotnické záchranné službě zahrnuje, např. tyto činnosti:

- nepřetržitý kvalifikovaný bezodkladný příjem volání na národní číslo tísňového volání 155 a výzev předaných operačním střediskem jiné základní složky integrovaného záchranného systému operátorem zdravotnického operačního střediska nebo pomocného operačního střediska,
- vyhodnocování stupně naléhavosti tísňového volání,
- spolupráci s cílovým poskytovatelem akutní lůžkové péče,
- vyšetření pacienta a poskytnutí zdravotní péče a další.

### **3.1.4 Veřejné zdravotní pojištění**

Podle § 2 odst. 1 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o zdravotním pojištění“) jsou zdravotně pojištěny:

- osoby, které mají trvalý pobyt na území České republiky,
- osoby, které na území České republiky nemají trvalý pobyt, pokud jsou zaměstnanci zaměstnavatele, který má sídlo nebo trvalý pobyt na území České republiky (dále jen „pojištěnci“).

Plátcí pojistného zdravotního pojištění podle § 4 zákona o zdravotním pojištění jsou pojištěnci, zaměstnanci a stát.

Podle § 58 odst. 4 zákona o DPH je zdravotní pojištění osvobozeno.

### **3.2 Zdanitelné služby**

Zdravotní služby, které nejsou osvobozeny od uplatňování daně, podléhají dani a musí být tyto služby zdaněny na výstupu příslušnou sazbou DPH.

Před 1. 4. 2012 byly podle zákona o DPH osvobozeny všechny zdravotní služby vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění, pokud byly poskytovány oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je zdravotní péče určena. Nerozlišovalo se, jaký je účel nebo cíl poskytovaných zdravotních služeb. Po novele zákona o DPH jsou osvobozeny jen ty zdravotní služby, které mají léčebný cíl nebo cíl chránit lidské zdraví a služby s ní související.

Od daně tedy nejsou osvobozeny zdravotní služby, které mají jiný než léčebný cíl nebo cíl chránit lidské zdraví, jako jsou např. odběry krve pro policii, laboratorní rozbor pro policii či soudy, rozbor pro určení otcovství, lékařské posudky, administrativní úkony ve zdravotnictví, většina úkonů estetické chirurgie, prohlídky pro zaměstnavatele v souvislosti s přijetím do pracovního poměru či jeho ukončení. Všechny tyto služby budou zdaněny příslušnou sazbou DPH.

### **3.3 Snížená sazba DPH**

V této oblasti jsou docela nesrozumitelné informace. Nejsou zde přesně popsány zdravotnické služby a zboží, které jsou osvobozené od DPH a které osvobozené nejsou. Od 1. 1. 2013 kdy se snížená sazba zvýšila o jeden procentní bod ze 14 % na 15 %, se rozsah zboží a služeb spadající do této sazby nemění, s výjimkou přeřazení dvou skupin zboží a služeb ze snížené sazby daně do základní sazby DPH. Těmito skupinami jsou dětské pleny a vybrané zdravotnické prostředky, jejichž zařazení do snížené sazby DPH je v rozporu se Směrnicí o společném systému DPH.

Pokud by se však vyskytly nějaké nejasnosti v tom, které zdravotní služby a zboží spadají do základní a snížené sazby daně, je možné požádat GFŘ o rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně podle § 47 zákona o DPH. Žádost o závazné posouzení správnosti je ale zpoplatněno 10 tisíci Kč za jednu položku.

### **3.3.1 Snížená sazba daně podle přílohy č. 2 k zákonu o DPH**

Snížená sazba daně se uplatní u zdravotních služeb, které nelze osvobodit podle § 58 zákona o DPH, za předpokladu, že se uplatní u zdravotní péče vymezené číselným kódem klasifikace produkce CZ-CPA 86, viz příloha 2 bakalářské práce a zároveň odpovídá slovnímu popisu k tomuto kódu uvedenému v příloze č. 2 k zákonu o DPH. Zdravotní péče podle zákona o DPH je chápána jinak, než je uvedena v zákoně o zdravotních službách. Uplatnění snížené sazby dle GŘ není tedy vázáno na skutečnost, zda se bude u konkrétní služby jednat o službu vymezenou zákonem o zdravotních službách, či nikoliv. Pokud služba nebude uvedena v zákoně o zdravotních službách, ale bude zahrnuta do kódu CZ-CPA 86, uplatní se snížená sazba DPH.

### **3.3.2 Snížená sazba daně podle přílohy č. 3 k zákonu o DPH**

Snížená sazba daně se uplatní u zdravotních prostředků zařazených v číselném kódu 01-96 Harmonizovaného systému, viz příloha 3 bakalářské práce. Jedná se o zdravotnické prostředky podle zvláštních právních předpisů. Důležitým hlediskem pro uplatnění snížené sazby daně u zdravotnických prostředků je slovní popis pro vybrané položky, které lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A přílohy č. 3 k zákonu o veřejném zdravotním pojištění nebo které jsou uvedeny v příloze č. 4 k zákonu o veřejném zdravotním pojištění, s výjimkou zdravotnických prostředků, které jsou zahrnuty v oddíle B a C přílohy č. 3 k zákonu o veřejném zdravotním pojištění.

Podle § 2 zákona č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o zdravotnických prostředcích“) se za zdravotnický prostředek rozumí nástroj, přístroj, zařízení, programového vybavení, materiál nebo jiný předmět, použitý samostatně nebo v kombinaci, spolu s příslušenstvím, včetně programového vybavení určeného výrobcem pro použití u člověka za účelem stanovení diagnózy, prevence, monitorování, léčby nebo mírnění choroby, vyšetřování a další. Za zdravotnický prostředek se považuje i výrobek určený k podání léčiva, vymezený v § 2 odst. 2 zákona o zdravotnických prostředcích.

Zdravotnickými prostředky zařazenými do snížené sazby daně se podle přílohy č. 3 k zákonu o DPH rozumí zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledku. Jedná se např. o ortézy, obuv, bandáže, protézy.

Ze snížené sazby daně do základní sazby daně jsou přearazeny ty zdravotnické výrobky, které nejsou určeny výlučně pro osobní potřebu zdravotně postižených nebo pro zmírnění jeho důsledku. Jedná se např. o rentgeny, CT, magnetické rezonance, EEG, EKG, skalpely, kleště a další přístroje a zařízení určené k vyšetření a léčení pacientů a osob se zdravotním postižením. Do snížené sazby daně už také nespádají podle oddílu C přílohy č. 3 k zákonu o veřejném zdravotním pojištění např. vata buničitá, tampóny vinuté, prostředky stomické – deodorační, paruka.

Snížená sazba daně se uplatní také u stomatologických výrobků, které jsou zařazeny v příloze č. 4 k zákonu o veřejném zdravotním pojištění. Stomatologickými výrobky, u kterých je uplatněna snížená sazba daně, jsou např. korunkové náhrady, fixní můstky, rekonstrukční náhrady, rehabilitační a léčebné pomůcky, ortodontické výrobky.

I nadále se bude snížená sazba daně uplatňovat u ortopedických pomůcek a přístrojů, u dlahy a jiných prostředků k léčení zlomenin, umělé části těla, pomůcky pro nedoslýchavé. Jedná se o zboží vymezené v zákoně o zdravotních prostředcích. U těchto výrobků se musí jednat o zdravotnické prostředky s označením CE, který musí mít prohlášení o shodě. Těmito výrobky jsou např. umělé zuby, srdeční stimulatory, přístroje implantované do těla určené k tomu, aby podpořily nebo nahradily určitou chemickou funkci některého orgánu.

### **3.4 Dodání zdravotního zboží**

V novelizovaném § 58 zákona o DPH od 1. 1. 2013 není výslovně uvedeno, zda dodání zboží oprávněnými osobami v rámci zdravotních služeb je osvobozeno, či nikoliv. § 36 odst. 3 písm. d) zákona o DPH ale říká, že do základu daně za služby se zahrnuje i materiál přímo související s poskytovanou službou. Materiálem jsou podaná léčiva, zdravotnické prostředky, zdravotnický materiál apod. Dodání zboží v rámci zdravotních služeb poskytovaných poskytovateli zdravotních služeb je i nadále osvobozeno od daně. Osvobozeno je tedy dodání lidské krve a jejích složek, dodání lidských orgánů, tkání a mateřského mléka.

Podle § 58 odst. 2 zákona o DPH je osvobozeno dodání stomatologických výrobků stomatologickými laboratořemi včetně oprav těchto výrobků.

Dodáním zdravotního zboží pro účely zákona o DPH není výdej a prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu, nebo zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu, neboť tato úprava není v souladu se Směrnicí 2006/112/ES.

### 3.5 Regulační poplatky

Regulační poplatky podle § 16a zákona o veřejném zdravotním pojištění hradí pojištěnec, nebo jeho zákonný zástupce poskytovateli, který hrazené služby poskytl. Regulační poplatek je hrazen ve výši 30 Kč za návštěvu u všeobecně praktického lékaře, u praktického lékaře pro děti a dorost, gynekologie, porodnictví, u zubního lékaře, klinického psychologa a klinického logopeda. 30 Kč se také hradí za recept, na jehož základě došlo k výdeji prvního z balení předepsaných hrazených léčivých přípravků, nebo potravin pro zvláštní lékařské účely. Regulační poplatek ve výši 90 Kč hradí pojištěnec za využití lékařské pohotovostní služby nebo pohotovostní služby zubního lékařství. 100 Kč hrazených za každý den poskytované lůžkové péče včetně lůžkové lázeňské léčebné rehabilitační péče je od 1. 1. 2014 zrušeno.

Podle § 29 odst. 1 zákona o veřejném zdravotním pojištění se regulační poplatek neplatí, pokud jde o preventivní prohlídky u všeobecně praktického lékaře a u praktického lékaře pro děti a dorost, které se provádějí v prvním roce života devětkrát, v 18 měsících věku, ve třech letech a poté jedenkrát za dva roky. Preventivní prohlídky u zubního lékaře se neplatí u dětí a dorostu dvakrát ročně, u těhotných žen dvakrát v průběhu těhotenství a u dospělých jedenkrát ročně. V oboru gynekologie a porodnictví se preventivní prohlídky neplatí jedenkrát ročně. Podle § 30 odst. 1 zákona o veřejném zdravotním pojištění se regulační poplatek dále neplatí u vyšetření a prohlídek prováděné v rámci opatření proti infekčním onemocněním.

Regulační poplatky jsou součástí úplaty za poskytnutou zdravotní službu, případně dodání zboží. U zdravotní služby osvobozené podle § 58 zákona o DPH je celá úplata včetně regulačních poplatků osvobozena od daně. U zdravotních služeb a dodání zboží, které nelze podle § 58 zákona o DPH osvobodit od daně, se uplatní u celé úplaty, včetně regulačních poplatků daň na výstupu ve výši odpovídající příslušné sazbě daně.

## 4 Praktické problémy uplatňování DPH ve zdravotnictví

V této kapitole je na příkladu analyzováno praktické uplatnění DPH ve zdravotnickém zařízení a dopad této daně na náklady poskytovatele zdravotní péče. Příkladem je lékař, který poskytuje v prvním roce jak zdravotní služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně tak i zdravotní služby zdanitelné a v druhém roce si vedle ordinace otevřel prodejnu zdravotnických potřeb.

### 4.1 Rok 2013 – Lékař vlastní ordinaci

Praktický lékař pro dospělé, osoba povinná k dani (neplátce) podnikající dle zvláštních právních předpisů, s vlastní ordinací, začíná podnikat 1. 1. 2013. Lékař zatím není plátcem DPH, proto např. uskutečněná zdanitelná plnění nebudou podléhat DPH na výstupu.

#### 4.1.1 Výstupy

**Lékař provádí tyto činnosti:**

- ošetření nemocných pacientů,
- vstupní prohlídky, kdy účelem je rozhodnutí zaměstnavatele o přijetí či nepřijetí osoby do pracovního poměru,
- výstupní prohlídky,
- provádění preventivních prohlídek,
- pravidelné pracovní prohlídky,
- rozbor krve na žádost lékaře,
- rozbor krve na žádost pacienta bez identifikace lékaře,
- odběr krve pro potřebu policie,
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely přiznání sociálních dávek
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely přiznání důchodu
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely umístnění do domova důchodců,
- vystavení potvrzení pro řidičský průkaz,
- vystavení potvrzení pro zbrojní průkaz,
- vystavení potvrzení pro potravinářský průkaz,
- vystavení potvrzení pro přijetí ke studiu,
- vystavení potvrzení pro výkon sportovní činnosti,
- vyplnění formuláře pro pojišťovnu pro výplatu pojistného plnění,
- povinné očkování proti tetanu

- dobrovolné očkování proti klíšťové encefalitidě,
- dobrovolné očkování proti chřipce,
- dobrovolné očkování proti virové hepatitidě A+B,
- dobrovolné cestovní očkování (zde patří např. očkování proti malárii, proti žluté zimnici, proti hepatitidě a další),
- dobrovolné očkování proti choleře.

Z těchto činností jsou:

**uskutečněná zdanitelná plnění vstupující do obrátu pro povinnou registraci k DPH:**

- výstupní prohlídky,
- vstupní prohlídky, kdy účelem je rozhodnutí zaměstnavatele o přijetí či nepřijetí osoby do pracovního poměru
- regulační poplatek placený při vstupní prohlídce, kdy účelem je rozhodnutí zaměstnavatele o přijetí či nepřijetí osoby do pracovního poměru
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely přiznání sociálních dávek
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely přiznání důchodu
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely umístnění do domova důchodců,
- vystavení potvrzení pro řidičský průkaz,
- vystavení potvrzení pro zbrojní průkaz,
- vystavení potvrzení pro potravinářský průkaz,
- vystavení potvrzení pro přijetí ke studiu,
- vystavení potvrzení pro výkon sportovní činnosti,
- vyplnění formuláře pro pojišťovnu pro výplatu pojistného plnění,
- rozbor krve na žádost pacienta bez identifikace lékaře,
- odběr krve pro potřebu policie,
- výdej léků.

**Uskutečněná zdanitelná plnění uplatňující základní sazbu DPH (21 %) :**

- výstupní prohlídky
- vstupní prohlídky, kdy účelem je rozhodnutí zaměstnavatele o přijetí či nepřijetí osoby do pracovního poměru,
- regulační poplatek placený při vstupní prohlídce, kdy účelem je rozhodnutí zaměstnavatele o přijetí či nepřijetí osoby do pracovního poměru



- vystavení potvrzení pro řidičský průkaz,
- vystavení potvrzení pro zbrojní průkaz,
- vystavení potvrzení pro potravinářský průkaz,
- vystavení potvrzení pro přijetí ke studiu,
- vyplnění formuláře pro pojišťovnu pro výplatu pojistného plnění,
- vystavení potvrzení pro výkon sportovní činnosti.

#### **Uskutečněná zdanitelná plnění uplatňující sníženou sazbu DPH (15 %):**

- rozbor krve na žádost pacienta bez identifikace lékaře,
- odběr krve pro potřebu policie
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely přiznání sociálních dávek
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely přiznání důchodu
- udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely umístnění do domova důchodců.

#### **Osvobozená plnění nevstupující do obratu pro povinnou registraci k DPH:**

- ošetření nemocných pacientů,
- provádění preventivních prohlídek,
- regulační poplatek placený při preventivní prohlídce,
- pravidelné pracovní prohlídky,
- rozbor krve pro potřebu lékaře,
- dobrovolné očkování proti klíšťové encefalitidě,
- dobrovolné očkování proti chřipce,
- dobrovolné očkování proti virové hepatitidě A+B,
- dobrovolné cestovní očkování (zde patří např. očkování proti malárii, proti žluté zimnici, proti hepatitidě a další),
- dobrovolné očkování proti choleře,
- povinné očkování proti tetanu,
- výdej antibiotik.

**Tab. 4. 1 Poplatky placené u lékaře**

<b>Poplatky u lékaře</b>		
<b>Uskutečněné plnění</b>	<b>Kč</b>	<b>Plnění počítána do obrátu</b>
Ošetření pacienta	50,00	NE
Odběr krve pro potřebu lékaře	20,00	NE
Odběr krve pro potřebu policie	50,00	ANO
Rozbor krve na žádost pacienta bez identifikace lékaře	50,00	ANO
Vystavení potvrzení pro zbrojní průkaz	350,00	ANO
Vystavení potvrzení pro výkon sportovní činnosti	350,00	ANO
Vystavení potvrzení pro řidičský průkaz	350,00	ANO
Vystavení potvrzení pro potravinářský průkaz	350,00	ANO
Vystavení potvrzení pro přijetí ke studiu	350,00	ANO
Povinné očkování proti tetanu	150,00	NE
Dobrovolné očkování proti chřipce	500,00	NE
Dobrovolné očkování proti klíšťové encefalitidě	550,00	NE
Dobrovolné očkování proti virové hepatitidě A+B	650,00	NE
Dobrovolné očkování proti choleře	1950,00	NE
Provedení preventivní prohlídky	100,00	NE
Regulační poplatek při preventivní prohlídce	30,00	NE
Pravidelné pracovní prohlídky	250,00	NE
Výstupní prohlídka	200,00	ANO
Udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely umístnění do domova	220,00	ANO
Udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely přiznání sociálních dávek	200,00	ANO
Udělení lékařského posudku a vyšetření pro účely přiznání důchodu	200,00	ANO
Vyplnění formuláře pro pojišťovnu pro výplatu pojistného plnění	150,00	ANO
Vstupní prohlídka, kdy účelem je rozhodnutí zaměstnavatele o přijetí či nepřijetí osoby do pracovního poměru	200,00	ANO
Regulační poplatek placený při vstupní prohlídce, kdy účelem je rozhodnutí zaměstnavatele o přijetí či nepřijetí osoby do pracovního poměru	30,00	ANO

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.2 Vstupy

- Nákup zdravotnických prostředků – nástroje, přístroje, zařízení,
- nákup materiálu – obvazy, náplasti, injekce, zdravotní pomůcky,
- nákup obvazového materiálu výlučně pro osobní potřebu zdravotně postižených,

- nákup léků do ordinace (kromě antibiotik),
- nákup antibiotik do ordinace,
- nákup počítače,
- nákup tiskárny,
- nákup kancelářských potřeb – náplň do tiskárny, papíry, psací potřeby,
- platba za telefon,
- platba za internet,
- nájemné,
- základní poštovní služby.

**Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je uplatněna základní sazba DPH (21 %):**

- nákup zdravotnických prostředků nespádajících do číselného kódu 01-96 Harmonizovaného systému,
- nákup materiálu – obvazy, náplasti, injekce, zdravotní pomůcky,
- nákup léků do ordinace (kromě antibiotik a farmaceutických výrobků),
- nákup počítače,
- nákup tiskárny,
- nákup kancelářských potřeb – náplň do tiskárny, papíry, psací potřeby,
- platba za telefon,
- platba za internet.

**Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je uplatněna snížená sazba DPH (15 %):**

- nákup zdravotnických prostředků spadajících do číselného kódu 01-96 Harmonizovaného systému,
- nákup antibiotik do ordinace,
- nákup obvazového materiálu výlučně pro osobní potřebu zdravotně postižených.

**Přijatá osvobozená plnění:**

- nájemné,
- základní poštovní služby.

Lékař poskytuje zdravotní služby osvobozené od daně podle § 58 zákona o DPH, které nevstupují do obrátu. Lékař poskytuje i zdravotní služby zdanitelné, které vstupují do obrátu.

Všechna přijatá a uskutečněná plnění za období leden – červen 2013 podrobně naleznete v Příloze č. 5 bakalářské práce.

**Tab. 4. 2 Výše obratu v jednotlivých měsících**

<b>Měsíc</b>	<b>Výše obratu</b>
Leden 2013	10 488,42 Kč
Únor 2013	10 912,87 Kč
Březen 2013	11 242,82 Kč
Duben 2013	6 202,54 Kč
Květen 2013	6 829,43 Kč
Červen 2013	11 589,74 Kč
Červenec 2013	7 150,42 Kč
Srpen 2013	6 902,68 Kč
Září 2013	10 099,31 Kč
Říjen 2013	8 838,78 Kč
Listopad 2013	7 750,95 Kč
Prosinec 2013	5 770,03 Kč
<b>Celkem</b>	<b>103 777,99 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Obrat zdanitelných poskytovaných služeb za rok 2013 činil 103 777,99 Kč, viz Tab. 4. 2, ten však nepřesahuje částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 posledních po sobě následujících kalendářních měsíců, proto lékař nemá povinnost registrovat se k DPH.

#### **4.2 Rok 2014 – Lékař vlastní ordinaci a prodeju se zdravotnickými potřebami**

Lékař 1. 1. 2014 kromě poskytování zdravotních služeb si otevřel vedle ordinace obchod se zdravotnickými potřebami. Prodej zdravotnických potřeb na lékařský předpis i bez něj je podle § 58 zdanitelným příjmem. Lékař má k dispozici daňové doklady.

Tyto zdanitelné příjmy musí být zdaněny lékařem na výstupu. V lednu 2014 příjmy z těchto uskutečněných zdanitelných plnění (prodej zdravotnických potřeb) činily 980 592,81 Kč, viz Tab. 4. 3. a za nejvýše 12 posledních po sobě následujících kalendářních měsíců přesáhly částku 1 000 000 Kč, viz Tab. 4. 3., proto se lékař stává plátcem DPH podle § 6 zákona o DPH. Všechna přijatá a uskutečněná plnění v lednu 2014 podrobně naleznete v Příloze č. 6 bakalářské práce. Lékař je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce ledna 2014, tj. do 15. 2. 2014.

V únoru 2014 lékař není ještě plátcem DPH, proto nebudou např. uskutečněná zdanitelná plnění podléhat DPH na výstupu, viz Příloha č. 6 bakalářské práce.

Od 1. 3. 2014 se lékař stává plátcem DPH a proto např. uskutečněná zdanitelná plnění budou podléhat DPH na výstupu, viz Příloha č. 6 bakalářské práce.

**Tab. 4. 3 Výše obrátu v jednotlivých měsících**

<b>Měsíc</b>	<b>Výše obrátu</b>
Únor 2013	10 912,87 Kč
Březen 2013	11 242,82 Kč
Dubě 2013	6 202,54 Kč
Květen 2013	6 829,43 Kč
Červen 2013	11 589,74 Kč
Červenec 2013	7 150,42 Kč
Srpen 2013	6 902,68 Kč
Září 2013	10 099,31 Kč
Říjen 2013	8 838,78 Kč
Listopad 2013	7 750,95 Kč
Prosinec 2013	5 770,03 Kč
Leden 2014 - ordinace	9 555,83 Kč
Leden 2014 - prodejna	980 592,81 Kč
<b>Celkem</b>	<b>1 073 882,38 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

#### **4.2.1 Nákup počítače – nárok na odpočet daně v krácené výši**

Lékař si 2. 1. 2014 koupil počítač, který bude využívat jak pro zdravotní služby v ordinaci, tak i pro prodej v prodejně se zdravotnickými potřebami. ZD počítače byl vyčíslen na 40 000 a daň 21 % činila 8 400 Kč. Lékař měl k dispozici daňový doklad, viz Příloha č. 7 bakalářské práce. Jelikož bude počítač využíván jak pro zdravotní služby (uskutečněná plnění od daně bez nároku na odpočet daně) tak také pro prodej zdravotnických potřeb v prodejně (uskutečněná zdanitelná plnění) je lékař oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně v krácené výši.

**Tab. 4.4 Lékař v lednu 2014 přijal a uskutečnil tato plnění**

<b>FP</b>	<b>ZD</b>	<b>Daň 21 %</b>	<b>Daň 15 %</b>	<b>Celkem</b>
<b>Nákup počítače (přijatá zdanitelná plnění)</b>	40 000	8 400		48 400
<b>Nákup zdravotních potřeb do prodejny (přijatá zdanitelná plnění)</b>	670 000	140 700		810 700
<b>Nákup farmaceutických výrobků (přijatá zdanitelná plnění)</b>	1 050		157,50	1 207,50
<b>FV</b>				
<b>Poskytnutí zdravotních služeb (uskutečněné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně)</b>				28 850
<b>Prodej zdravotních potřeb v prodejně (uskutečněné zdanitelné plnění)</b>	980 000	205 926		1 186 526
<b>Prodej farmaceutických výrobků (uskutečněná zdanitelná plnění)</b>	500		75	575

Zdroj: vlastní zpracování

**Výpočet:**

**Leden 2014**

**Nárok na odpočet daně v krácené výši**

Vypořádací koeficient z roku 2013 činí 55 %.

*Nárok na odpočet daně v krácené výši = daň na vstupu · vypořádací koeficient*

(3.1.)

$$\text{Nárok na odpočet daně v krácené výši} = 8\,400 \cdot 55 \% = 4\,620 \text{ Kč}$$

$$\text{Daňová povinnost za leden 2014} = 205\,926 - 4\,620 = 201\,306 \text{ Kč}$$

## Prosinec 2014

### Vypořádání odpočtu daně

*Vypořádací koeficient*

$$= \frac{\text{celkem UP u kterých má plátce nárok na odpočet daně}}{\text{celkové UP včetně osvobozených od daně bez nároku na odpočet}} \quad (3.2.)$$

$$\text{Vypořádací koeficient} = \frac{754\,000}{754\,000 + 37\,800} = 95 \%$$

(koeficient je roven 95%, proto je roven 100%)

$$\text{Nárok na odpočet daně} = 8\,400 \cdot 100 \% = 8\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Daňová povinnost za prosinec 2014} = 205\,926 - 8\,400 = 197\,526 \text{ Kč}$$

**Vypořádání** = celkový nárok na odpočet daně v krácené výši – součet uplatněných nároků na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích

$$\text{Vypořádání} = 8\,400 - 4\,620 = 3\,780 \text{ Kč}$$

Lékař odvede v daňovém přiznání daň ve výši 3 780 Kč.

## 5 Závěr

DPH je jednou z nejsložitějších daní v České republice. Je povinnou daní ve všech státech Evropské unie. Zákon o DPH je z roku 2004 a již byl několikrát novelizován a stále v něm dochází ke změnám. Nejnovější právní úpravou je novela zákona o DPH k 1. 1. 2014.

Hlavním cílem práce bylo shrnutí základních pravidel pro uplatňování DPH ve zdravotnictví, které jsou v práci vysvětleny na příkladech a porovnání stavu před novelou zákona o DPH, která vyšla v platnost 1. 4. 2012, a po novele zákona o DPH. Problematické oblasti jsou identifikovány a ukázány na příkladu zdravotnického zařízení.

V první části jsou vysvětleny základní pojmy o DPH. Jsou zde uvedeny důležité pojmy významné pro aplikaci ve zdravotnictví. Jedná se např. o předmět daně, registraci plátce daně, sazby daně, výpočet daně a kdy a jak vzniká nárok na odpočet daně.

Druhá část práce je věnována základním pravidlům pro uplatňování DPH ve zdravotnictví a jejich změnám, jejichž účinnost je od 1. 4. 2012. Problematickým okruhem je z pohledu zdravotnictví zařadit některé zdravotní služby a zdravotní zboží do určité sazby daně. V práci je představen na konkrétním příkladu. V této části jsou také uvedeny dva rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci zdravotnických služeb. Na prvním rozsudku jsou poukázány složitosti posuzování cíle a účelu poskytovaných zdravotních služeb a v druhém rozsudku je poukázáno na aplikaci osvobození u služeb úzce související se zdravotní službou.

V poslední části jsou veškeré problémy týkající se zdravotnictví, uplatněny na praktickém příkladu ve zdravotnickém zařízení. Příkladem je lékař, který poskytuje v prvním roce jak zdravotní služby osvobozené od daně tak i zdravotní služby zdanitelné a v druhém roce si vedle ordinace otevřel prodejnu zdravotnických potřeb. Je zde uvedeno, kdy má povinnost se registrovat k DPH a jak se lékař stává plátcem.

Zmíněny jsou zde i nejčastější případy, které v oblasti zdravotnictví mohou nastat. Zejména problematika krácení nároku na odpočet daně uvedená na příkladu lékaře, který si pořídil počítač. Ten využívá jak pro práci v ordinaci, tak jej využíval i v prodejně zdravotnických potřeb. Práce by mohla sloužit jako pomůcka pro lékaře, kterému vznikne povinnost se registrovat k DPH.



## Seznam použité literatury

### a) Odborné knihy

- [1] BURDEK, Ladislav. *Úplné Znění Daň z přidané hodnoty 2013 podle stavu k 1. 1. 2014*. vyd. Ostrava: SAGIT, 2013. 224 s. ISBN 978-80-7208-952-9.
- [2] BURDEK, Ladislav. *Úplné Znění Zdravotní pojištění podle stavu k 10. 4. 2012*. vyd. Ostrava: SAGIT, 2012. 192 s. ISBN 978-80-7208-927-7.
- [3] BURDEK, Ladislav. *Úplné Znění Zdravotní služby podle stavu k 14. 5. 2012*. vyd. Ostrava: SAGIT, 2012. 160 s. ISBN 978-80-7208-928-4.
- [4] DUŠEK, Jiří. *DPH 2014 zákon s přehledy*. 11. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s. 2014. 256 s. ISBN 978-80-247-5119-1.
- [5] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2014 výklad s příklady*. 10. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s. 2014. 352 s. ISBN 978-80-247-5118-4.
- [6] HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a Martina MATĚJKOVÁ. *DPH ve zdravotnictví, školství a sociálních službách*. vyd. Praha: C. H. BECK, 2012. 153 s. ISBN 978-80-7400-438-4.
- [7] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
- [8] PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
- [9] STEPHEN, Dale a NIEUWENHUIZE. *VAT YEARBOOK 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974-June 2010*. vyd. The Netherlands: Kluwer Law Internacional BV, 2011. 776 s. ISBN 978-90-411-3413-4.
- [10] SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [11] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

### b) Článek v odborném časopise

- [12] HOLUBOVÁ, Olga a kolektiv autorů. Změna v uplatňování DPH u zdravotnických služeb. *DPH aktuálně*. 2012, č. 3. ISSN 1214-7540.
- [13] HOLUBOVÁ, Olga a kolektiv autorů. Uplatňování DPH ve zdravotnictví po 1. dubnu 2012 – 1. část. *DPH aktuálně*. 2012, č. 10. ISSN 1214-7540.

[14] HOLUBOVÁ, Olga a kolektiv autorů. Uplatňování DPH ve zdravotnictví po 1. dubnu 2012 – 2. část. *DPH aktuálně*. 2012, č. 11. ISSN 1214-7540.

[15] HOLUBOVÁ, Olga a kolektiv autorů. Uplatňování DPH ve zdravotnictví po 1. dubnu 2012 - dokončení. *DPH aktuálně*. 2012, č. 14. ISSN 1214-7540.

### c) Elektronické dokumenty a ostatní

[16] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. ČSÚ: *Klasifikace produkce (CZ-CPA) – systematická část* [online]. ČSÚ [25. 4. 2012]. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace\\_produkce\\_\(cz\\_cpa\)](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_(cz_cpa))

[17] EVROPSKÁ KOMISE. EK: *VAT rates* [online]. EK [13. 1. 2014]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm)

[18] FUČÍK & PARTNEŘI. *Fučík: Změny v uplatňování DPH ve zdravotnictví od 1. 4. 2012* [online]. FUČÍK [16. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/odborny-clanek/197/zmeny-v-uplatnovani-dph-ve-zdravotnictvi-od-1-4-2012/#.UV6B55PIaKI>

[19] CVRIA. *CVRIA: Rozsudky Soudního dvora týkající se zdravotnictví* [online]. CURIA [1. 12. 2005]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&lgrc=en&nat=&oqp=&dates=&lg=&language=cs&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&td=ALL&text=Medical&pcs=O&avg=&page=1&mat=TVA%252Cor&jge=&for=&cid=253619>

[20] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Dodatek č. 1 Informaci k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví* [online]. MFČR [4. 1. 2013]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/47073-prac.prohl.1.pdf>

[21] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace GFŘ k uplatnění DPH u zdravotnických prostředků od 1. 1. 2013* [online]. MFČR [4. 2. 2013]. Dostupné z: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/DPH\\_u\\_zdrav\\_prostredku\\_1\\_1\\_2013.pdf](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/DPH_u_zdrav_prostredku_1_1_2013.pdf)

[22] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. ČDS: *Informace GFŘ k uplatňování DPH ve zdravotnictví od 1. 4. 2012* [online]. MFČR [30. 3. 2012]. Dostupné z: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace\\_zdravotnictvi\\_4\\_2012.pdf](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_zdravotnictvi_4_2012.pdf)

[23] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace k uplatnění § 58 zákona č. 235/2004 Sb* [online]. MFČR [7. 4. 2005]. Dostupné z: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa\\_metodika\\_625.html?year=0](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_625.html?year=0)

[24] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Informace MF – Novela zákona o DPH od 2013 („protischodkový balíček“)* – *Sazby daně u zdravotnických prostředků* [online]. MFČR [4. 1. 2013]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_novela\\_zakona\\_dph\\_74546.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph_74546.html)

- [25] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. ČDS: *Sdělení Ministerstva financí k regulačním poplatkům ve zdravotnictví z hlediska daně z přidané hodnoty a daně z příjmů* [online]. MFČR [12. 12. 2008]. Dostupné z:  
[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa\\_metodika\\_8341.html?year=0%C2%93](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8341.html?year=0%C2%93)
- [26] PODNIKATEL. *PODNIKATEL: Předpis č. 372/2011 Sb. Zákon o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách) - úplné znění* [online]. PODNIKATEL [14. 3. 2013]. Dostupné z:  
<http://www.podnikatel.cz/zakony/vyhledavani/?query=z%C3%A1kon+o+zdravotn%C3%ADch+slu%C5%BEB%C3%A1ch>
- [27] EVROPSKÁ KOMISE. EK: Směrnice Rady 2006/12/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [online]. EK [11. 12. 2006]. Dostupné z:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:01:CS:HTML>
- [28] EVROPSKÁ KOMISE. EK: Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ [online]. EK [13. 6. 1977]. Dostupné z:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:cs:HTML>
- [29] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o zdravotnických prostředcích)* [online]. MFČR [31. 12. 2011]. Dostupný z:  
<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2000/zakon-c-1232000-sb--7699>

## **Seznam zkratk**

CT	Computed Tomography
DAP	Daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
EČ	Ekonomická činnost
EEG	Elektroencefalogram
EKG	Elektrokardiogram
EU	Evropská unie
ES	Evropské společenství
FP	Faktura přijatá
FV	Faktura vydaná
GŘ	Generální finanční ředitelství
s	Sazba daně
ŠS	Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ
UP	Uskutečněné plnění
Zákon o DPH	Zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZD	Základ daně

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. května 2014



Marcela Kobělušová

## **Seznam příloh**

Příloha 1	Rozsudky Soudního dvora EU, týkající se problematiky zdravotnictví
Příloha 2	Seznam zdravotní péče vymezené číselným kódem klasifikace produkce CZ-CPA 86
Příloha 3	Seznam zboží podléhající snížené sazbě dle přílohy č. 3 k zákonu o DPH
Příloha 4	Příloha č. 3 k zákonu č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ODDÍL C
Příloha 5	Praktický příklad - přijatá a uskutečněná plnění leden – červen 2013
Příloha 6	Praktický příklad - přijatá a uskutečněná plnění leden - březen 2014
Příloha 7	Praktický příklad - daňový doklad – nákup počítače
Příloha 8	Daňová přiznání za rok 2013 a březen 2014